



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI

04 NİSAN 2022

KAPSAM

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK),
- 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (BGK),
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK),
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK),
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK),
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu,
- 238 Seri No.lu VUK Tebliği,
- 280 Seri No.lu VUK Tebliği.

1. Vergilendirme İşleminde Hatalar Ve Hukuk Sistemi İçinde Düzenlenmesi

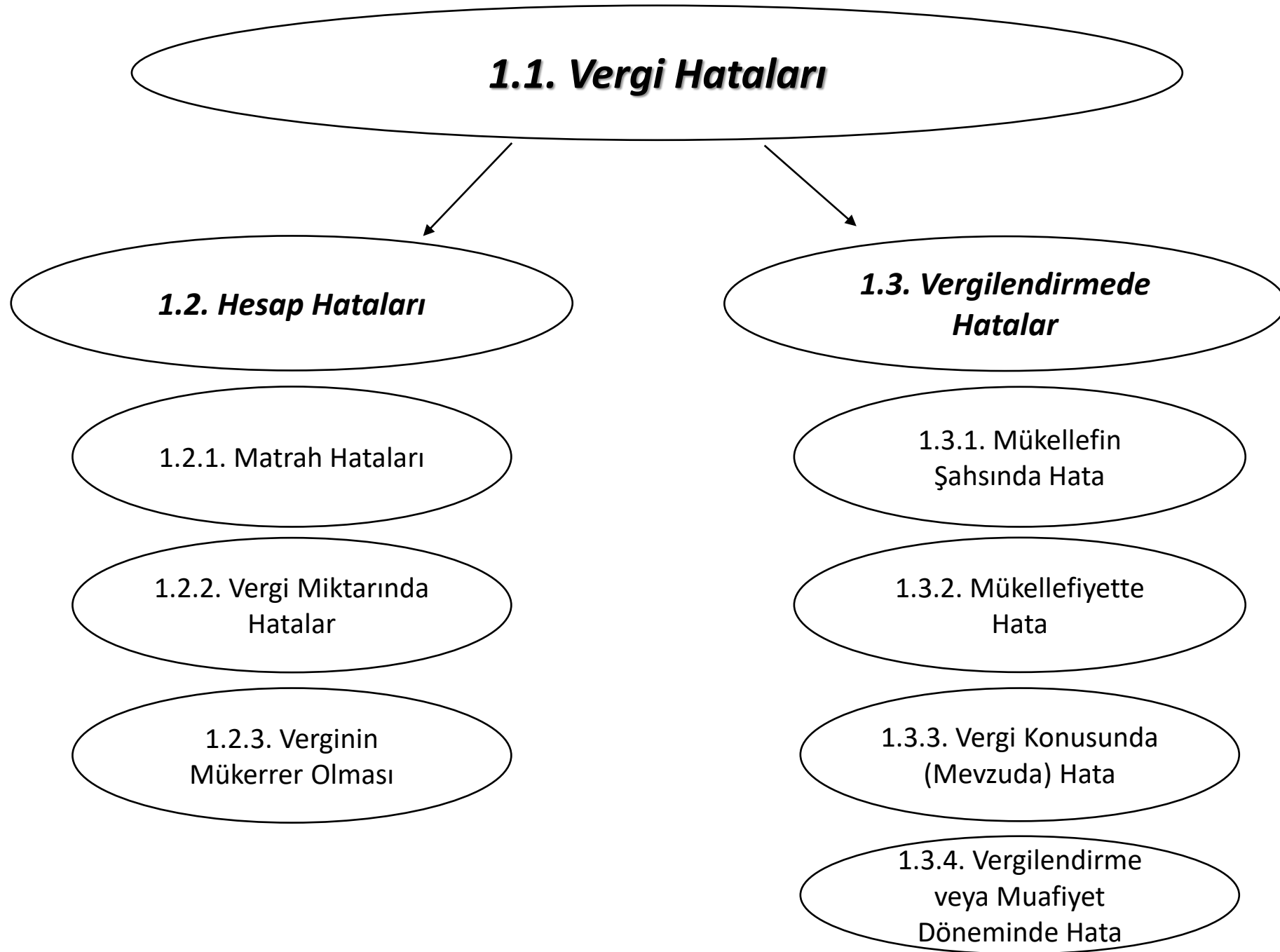
1.1. Vergi Hatası Kavramı

- VUK'un 116. maddesinde; *“Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* hükmüne yer verilmiştir.
- Söz konusu hükümde de görüldüğü üzere, idari işlem yapılan mükellef tarafından ya da idare tarafından vergi uygulamalarında yapılan yanlışlıklar **vergi hatası** olarak adlandırılmaktadır. Verginin gerek eksik alınması gerekse fazla alınması veya istenmesi hallerinde ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi **“verginin kanuniliği ilkesi”** gereğince bir zorunluluktur.
- Vergi hataları, **“vergi alacağının doğmasından tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar ya da yargı aşamasında söz konusu olabilen ve vergi alacağının haksız yere fazla veya eksik alınmasına neden olan usulsüz işlemlerdir”** olarak da ifade edilebilmektedir.

1. Vergilendirme İşleminde Hatalar Ve Hukuk Sistemi İçinde Düzenlenmesi

1.1. Vergi Hatası Kavramı

- VUK'un 117. ve 118. maddelerinde idari yolla düzeltilecek vergi hataları için yollar gösterilmektedir. Düzeltilebilecek vergi hataları haricinde kalanlar da vergi hatası olarak adlandırılrsa da çözümü idari yollarla değil de yargı yoluyla sonuçlanmaktadır. İdari aşamada çözümü bulunan hatalar, mükellefin aleyhine olabileceği gibi aleyhine de yapılmış olabilmektedir.
- Kanunlarda hükümlerin açıkça belirtilmemiş olması hem idarenin hem de mükelleflerin uygulamada olumsuz sonuçlar almalarına neden olmaktadır. Buna bağlı olarak yapılan kanun değişiklikleriyle kanunların anlaşılabilirliği daha da azalmaktadır. Sonuç olarak, vergilerin etkinliğinin azalmasına neden olan vergi hatalarını doğurmaktadır.
- VUK'un 117. ve 118. maddesinde de adı geçen vergi hataları ikiye ayrılmaktadır. Buna göre;
 - Hesap Hataları,
 - Vergilendirme Hataları.



1.2. Hesap Hataları

- Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Hesap hataları yargıya başvurulmadan idari yollarla düzeltilebilmektedir.

1.2.1. Matrah Hataları

- VUK'un 117/(1) .maddesinde;
"Matrah hataları:

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

- Verginin belirlenmesini sağlayan miktar olan matrah, az ya da fazla hesaplandığında üzerine eklenecek vergi oranı da farklılık göstermektedir. Matrah hatalarına örnek olarak, verilen gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları veya düşülmesi gereken şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi gibi yanlışlıklar, matrahın fazla ya da eksik gösterilmesi sonucunu doğuran hatalar gösterilebilmektedir.

1.2.2. Vergi Miktarında Hatalar

- VUK'un 117/(2). maddesinde;

“Vergi miktarında hatalar:

Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.”
hükmüne yer verilmiştir.

- Matrahta değil de vergi oranında yanlış hesaplama söz konusu olursa vergi oranlarının ve tarifelerinin hesaplanması güçleşmektedir.
- Vergi ihbarnamesinde gösterilen matraha vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, verginin eksik veya fazla tarh edilmesi vergi miktarındaki hatalara örnek olarak gösterilmektedir.

1.2.3. Verginin Mükerrer Olması

- VUK 117/(3). maddesinde;

“Verginin mükerrer olması:

Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.” hükmüne yer verilmiştir.

- Mükerrer vergi ise; aynı vergilendirme döneminde aynı matrah üzerinden birden fazla kez vergi alınması demektir. Örneğin; birden fazla mirasçıdan alınan ve her mirasçının aynı oranda veraset ve intikal vergisi vermesi mükerrer vergilendirmeye örnek verilmektedir.
- Çifte vergilendirme ile verginin mükerrer olması birbirine benzese de çifte vergilendirme bu kapsamda ele alınamamaktadır.

1.3. Vergilendirmede Hatalar

- VUK'un 118. maddesinde vergilendirme hataları; *“Vergilendirme hataları, vergi mükellefiyetine ilişkin olan tespit ve değerlendirme yapılan hatalardır.”* hükmüne bağlanmıştır.
- Vergilendirmede hata başlığı hesap hatalarıyla kıyaslandığında vergilendirme işlemlerinin esası ve vergiyi doğuran olayla daha paralel ilerlediği görülmektedir.

1.3.1. Mükellefin Şahsında Hata

- VUK'un 118/(1). maddesinde mükellefin şahsında hata için ; *“Bir verginin asıl borçlu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.”* hükmüne yer verilmiştir.
- Yukarıdaki hüküm; mevcut olan vergi borcunun vergi idaresinden istendiği zaman isim benzerliği sonucu vergiyi bir başkasının ödemesi halini izah etmektedir. Verginin asıl mükellefi ile verginin hatalı gittiği kişinin isim benzerliği mükellefin şahsında hataya örnek verilebilmektedir.

1.3.2. Mükellefiyette Hata

- VUK 118/(2). maddesinde; *“Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* hükmüne yer verilmiştir.
- Bu hükümde diğerlerinden ayrı olarak **“açık olarak”** ifadesi eklenmiştir. Yani mükellefiyette hatanın göz önünde bulundurulabilmesi için hatada yorumun ya da üzerinde herhangi tartışılacak bir şeyin olmaması gerekmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) vermesi gereken bir kişiden yanlışlıkla kurumlar vergisi istenmesi durumu mükellefiyette hataya örnek verilebilmektedir.

1.3.3. Vergi Konusunda (Mevzuda) Hata

- VUK 118/(3). maddesinde; *“Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.”* hükmüyle verginin konusu belirtilmektedir.
- Mevzuatta yer alan her vergi konusunun birbirinden farklı olması gerekmektedir. Bir verginin hangi ekonomik değere sahip unsurlar için konulduğunun anlaşılabilmesi için mevzuattaki ilgili vergi kanununa bakılması gerekmektedir. Örnek olarak; elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutarın beyan sınırını aşmamasına rağmen gelir vergisine tabi tutulması gösterilebilmektedir.

1.3.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata VUK'un 118/(4). maddesinde düzenlenmiş olup; *“Aranan vergi ile ilgili vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmasıdır.”* hükmüne yer verilmiştir.
- Vergi kanunlarına göre vergilendirme dönemi vergi tarhına esas olan zaman birimidir. Bu zamanda vergi tarh ve tahsil edilmektedir.
- Muafiyet dönemi, belirli bir süre içinde ya da durumda sınırlı olarak vergi alınmaması halidir. Hiçbir faaliyeti olmayan ve tasfiyeye girmiş bulunan şirket hakkında tarhiyat yapılması bir vergilendirme hatasıdır.

1.4. Vergi Hatalarının Tespit Yolları

1.4.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi

1.4.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Neticesinde Hatanın Görülmesi

1.4.3. Hatanın Teftiş Sırasında Meydana Çıkarılması

1.4.5. Mükellefin Müracaatı ile Hataların Meydana Çıkarılması

1.4.4. Hatanın Vergi İncelenmesi Sırasında Meydana Çıkarılması

1.4.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması veya Görmesi

- Mükelleflerin bilgi eksikliği, vergi kanunlarının tam olarak yorumlanamaması, yazım hatası yapılması ya da kötü niyetli olarak vergi matrahlarını olduğundan az gösterilmesi vergi kayıplarına neden olmaktadır.

1.4.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler Neticesinde Hatanın Görülmesi

- Kanuna göre üst memurlar; gelir idaresi başkanı, grup müdürleri, daire başkanları, vergi dairesi başkanları, servis şefleri, mal müdürleri gibi kişilerdir. İşte bu kişilerin yaptıkları incelemeler sırasında hataları ortaya çıkaracakları gibi rutin kontrollerde de hatalar ortaya çıkabilecektir.

1.4.3. Hatanın Teftiş Sırasında Meydana Çıkarılması

- Vergi hataları kimi zaman vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından yapılan teftişler sırasında saptanabilmektedir.

1.4.4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Meydana Çıkarılması

- Mükelleflere bir hak olarak sağlanan inceleme isteme talepleri VUK'un 134. maddesi; *“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.”* hükmü gereğince yerine getirilmektedir. Vergi incelemeleri sırasında mükellefe ait belgelerin doğruluğu ve uygunluğu saptanmaktadır.

1.4.5. Mükellefin Müracaatı ile Hataların Meydana Çıkarılması

- Mükelleflerin vergi kanunlarını tam olarak yorumlayamamaları, vergi matrahlarının doğru olarak tespit edilememesine neden olmaktadır. Bunun tam tersi kimi zaman vergi daireleri de mükellefiyette hata, mükellefin şahsında hata gibi vergilendirme hataları yapabilmektedir. Bu gibi durumlarda mükellef vergi hatalarının düzeltilmesi için vergi dairelerine başvurarak idari işlemin düzeltilmesini talep edebilmektedir.

2. Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözülmesi

- VUK'un 120. maddesinde;

“Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.” hükmüne yer verilmiştir.

- Vergi hatalarının düzeltilmesi idare ve mükellef arasında idarenin hatasından kaynaklı uyuşmazlık konusunun giderilmesini amaçlayan bir idari süreçtir. İdare bu hataları re’sen ve mükelleflerin talebi üzerine düzeltme olarak iki farklı şekilde yapmaktadır.
- VUK'un 375. maddesinde; *“Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.”* hükmüne yer verilmiştir.

2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları

2.1.1. Başvuru Üzerine Düzeltme

- VUK'un 121. maddesi re'sen düzeltmeyi; *“İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur.”* şeklinde tanımlamıştır.
- Vergi hatası olduğu ileri sürülen durumda mükellef tarafından yazılan bir dilekçe vergi dairesi müdürlüğüne iletilmekte olup hatanın düzeltilmesi talep edilmektedir. Vergi dairesi müdürü, vergilendirme işleminde vergi hatasının bulunduğunu tespit ederse hatanın düzeltilmesini sağlamaktadır.
- Diğer yandan mükellefin seçimlik hakkının bulunduğu durumlarda, mükellefin tercihinin kendi aleyhine olması nedeniyle fazladan ödediği verginin düzeltme yolu bulunmamaktadır.

2.1.2. Re'sen Düzeltme

- VUK 121. maddesinde ele alınan re'sen düzeltme, idarece tereddüde neden olmayacak şekilde açık ve mutlak vergi hatalarının, herhangi bir başvuru olmaksızın kendiliğinden düzeltilmesidir.

3. Vergi Hatalarının Düzeltilmesinde Zamanaşımı

- Vergi hataları, tarh (tahakkuk) zamanaşımı süresi içinde düzeltilebilmektedir. Tahakkuk zamanaşımı süresi geçtikten sonra ortaya çıkarılan vergi hataları düzeltilememektedir. Zamanaşımı, vergiyi doğuran olay ne zaman olduysa o yılın başından itibaren geçen 5 yıllık süreyi kapsamaktadır. Örneğin, 2015 yılının Kasım ayında yapılan bir vergi hatasının düzeltilmesi için zamanaşımı süresi, 1 Ocak 2016 yılında işlemeye başlayacak ve 5 yıllık zamanaşımı süresi 2021 yılında dolacaktır. 5 yıllık süre sonunda düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğramakta ve böylelikle bu hatalar idare tarafından re'sen düzeltilememektedir. Ancak, bu kuralın şu istisnalar bulunmaktadır. Buna göre;
 - Zamanaşımında son yılın içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı tarihten itibaren zamanaşımı ek olarak 1 yıl daha uzamaktadır.
 - İlan yolu ile tebliğ edilip dava konusu yapılmadan tahakkuk eden vergilerde, mükellefe ödeme emrinin belirtildiği tarihten itibaren zamanaşımı ek olarak 1 yıl daha uzamaktadır.
 - İhbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde AATUHK'ya göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak zamanaşımı süresi 1 yıl daha uzamaktadır.

4. Vergi Mahkemesine Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Yoluna Başvurulması

- Mükellefler, vergi işlemlerindeki hataları vergi dairelerinden yazılı olarak düzeltme istemektedir. Vergi idaresi müdürlüğünün bu düzeltme işlemini 30 içerisinde karara bağlaması gerekmektedir. Düzeltme tarh işlemine karşın yapılmışsa tarh düzeltilmekte ve düzeltildiğine dair belge mükellefe tebliğ edilmektedir. Eğer, düzeltme tahakkuk işlemine karşı yapılmışsa ve mükelleften fazla alınan vergi varsa fazla olan bu tutar mükellefe iade edilmektedir.
- Vergi hatalarında düzeltme işlemi yerinde görülmediği takdirde yazı ile mükellefe bildirilmektedir. Mükellefin düzeltme istemine 60 gün içinde cevap verilmemesi durumunda yine düzeltme işlemi reddedilmiş sayılmaktadır. Mükellef düzeltme isteminin reddini ya da düzeltme isteminin reddedilmiş sayılmasından itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açma yoluna gidebilmektedir.

5. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Talebi

- VUK'un 124. maddesinde; *“Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.”* hükmüne yer verilmiştir.
- Mükellef hatayı dava sürecinden sonra fark etmiş olabilmektedir. Bu durumda Vergi Dairesine dilekçe yazılmaktadır. Vergi dairesi müdürlüğünün gerekli incelemelerinden sonra bu dilekçeye 30 gün içerisinde olumlu ya da olumsuz dönüş yapması gerekmektedir. Reddine karar verilmesi ya da 60 gün içerisinde dilekçeye geri dönülmemesi durumunda ret kararının mükellefe tebliği ya da kararın reddinin sayıldığı günden itibaren 60 gün içerisinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan düzeltme talep edilmektedir. Buna ek olarak bu başvurunun da reddedilmesi veyahut reddedilmiş sayılması halinde 30 gün içerisinde dava açılmaktadır.
- Dava açma süresinin geçirildiği takdirde düzeltme ya da şikayet yolu kullanılarak dava açma hakkını elde edememektedir. Dava açma yolu sadece hesap hataları ve vergilendirme hataları için söz konusu olmaktadır.

6. Düzeltmenin Sonuçları

- Düzeltme hükümleri uygulanan bir vergi hatası için başlıca 2 farklı sonuç ortaya çıkabilmektedir.

6.1. Düzeltme Sonucunun Mükellef Lehine Olması

- Hatalı vergilendirme işlemi yapıldığında düzeltme ile vergi hatalarının giderilmesinden itibaren, idare hatalı vergilendirme işlemi geri almaktadır. Bu şekilde hatalı yapılan vergi işlemlerinin olumsuz sonuçları giderilmekte ve yerine hatasız vergi işlemi yapılmaktadır.

6.2. Düzeltme Sonucunun Mükellef Aleyhine Olması

- Re'sen veya başvuru üzerine yapılan düzeltme sonucu mükellef aleyhine bir durum ortaya çıkabilmektedir. Ancak mükellef aleyhine ortaya çıkan düzeltmede mükellefin başvurusundan ziyade memurların hatayı inceleme halinde bulması ile gerçekleşmektedir.

7. Şikâyet Yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına Başvuru

- VUK'un 114. maddesinde; *“Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”* hükmüne yer verilmiştir. Mezkur Kanun'un 126. maddesinde ise; *“114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.”* hükmüne yer verilmiştir. Ancak, yasa hükümlerine göre düzeltme zaman aşımı içerisinde birden fazla düzeltme ve şikâyet yoluyla müracaat talebinin kabul edileceği bilinmemektedir.
- Buna ek olarak, hem VUK'ta hem de İYUK'ta bu 5 yıllık süre içerisinde düzeltme talebinin ve şikâyet başvurusunun sadece bir kez yapılabileceğine, işlemin idari sürecinin yenilemeyeceğine ve tekrar başlatılamayacağına dair herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.
- VUK'un 124. maddesinde; *“Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.”* hükmüne yer verilmiştir.

7. Şikâyet Yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına Başvuru

- Düzeltme talebi yargıya taşındığında, dava açma süresi geçtikten sonra zamanaşımı süresi içinde yapılan düzeltme talepleri vergi dairesine yapılmaktadır. Bu makamın ret kararı vermesi sonucu şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na müracaat edilmesi gerekmektedir.
- Eğer mükellefin açık bir vergilendirme hatası bulunursa ve mükellef dava açma süresini geçirirse, bu hükümlerle hata için bir kez daha düzeltme talep hakkı tanınmaktadır. Mükellef, dava açma süresi geçtiğinde genel idare usulünde üst makam olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na şikâyet yoluyla başvurulabilmektedir. Burada önemli olan zamanaşımı süresine dikkat etmektedir. Mükelleflerin şikâyet taleplerine Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın açık veya zımni ret cevap verdiğinde yeniden dava açma hakkı doğmaktadır.
- Vergi hatalarının dava açma süresi içinde idareye veya yargı merciine götürülmediği durumlarda, dava açma süresi geçtikten sonra Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuru hakkı bulunmamaktadır.
- Ayrıca il özel idare vergileri hakkında ilgili il valiliğine, belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlıklarına başvurulabilmektedir.

8. Şikayet Yoluyla Maliye Bakanlığı'na Başvurulmasında Dava Açma Süreleri

- Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60; vergi mahkemelerinde ise 30 gündür. Bu süreler;
 - İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı,
 - Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda; Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği;

tarihi izleyen günden başlamaktadır.

- Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren 15 gün sonra işlemeye başlamaktadır.
- İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren geçerli olmaktadır. Ancak, bu işlemlerin uygulanması üzerine; düzenleyici, uygulanan işlem veya her ikisi için de dava açılabilmektedir. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmamaktadır.
- Ancak, şikayet yolu ile başvuruda, taleplerin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca kabul edilmemesi durumunda yargı yoluna gidilebilmesi için dava konusu yapılacak işlemin vergi hatası niteliğinde olması gerekmektedir. Başka bir deyişle, idarenin vergi kanunlarının uygulanması konusundaki görüş farklılığı, yapılan tarhiyatın dayanağının geçersiz olması ya da incelemede bazı hususların öngörülememesi nedeniyle şikayette bulunulamamaktadır ve böylelikle yargı yoluna da gidilememektedir.

9. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları Yargı Kararları

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 2020/530 K. 2021/1482 T. 03.11.2021

- “488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, anılan Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu, söz konusu tablonun 1. bölümünde ise, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli bir parayı ihtiva edenlerin nispi damga vergisine tabi tutulacağı, 4. maddesinin birinci fıkrasında, bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı; 10. maddesinde ise damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kâğıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı paranın, maktu vergide kâğıtların mahiyetlerinin esas alınacağı, belli para teriminin kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği kurallarına yer verilmiştir.
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının, teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı belirtilmiştir.
- Sözü edilen yasal düzenlemelere göre düzeltme yolu, vergiye ilişkin hesaplarda matrah ve miktar hatası bulunması yahut mükerrer vergi istenmesi şeklinde, vergilendirmede ise mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin mevzuunda ve döneminde yapılmış hataların varlığı halinde izlenebilecek bir idari başvuru yoludur. Vergi yükümlülerince, vergilendirmeye ilişkin bir olayın düzeltme yoluyla yargı önüne getirilebilmesi ve vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için hukuksal sorun olarak çözümlenmesi gerekmeyen açık ve mutlak bir hata bulunması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, idareden düzeltilmesi talep edilebilecek vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyuşmazlık halinde yargı yerinin, 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır.
- Uyuşmazlığın çözümü ise davacı tarafından özel tüketim vergisi beyannamesi ekinde verilen ve damga vergisinin konusunu oluşturan "Talep ve Taahhütname" başlıklı kağıtların hukuki niteliğinin yapılmasına ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun belirtilen maddeleri ile eki (I) sayılı tabloda yer alan hükümlerin değerlendirilmesine bağlıdır.
- Olayda davacı iddiaları ve bu iddialar çerçevesinde ortaya çıkan uyuşmazlık, herhangi bir kuşku ya da hukuki tartışmaya meydan bırakmayacak şekilde nitelendirilebilecek açık bir vergi hatası kapsamında değildir. Diğer bir ifadeyle, ihtilafın çözümü maddi olayların ve mevzuatın değerlendirilmesini ve yorumlanmasını gerektirmektedir.
- Bu nedenle uyuşmazlık, düzeltme ve şikayet kapsamında değerlendirilemeyeceğinden aksi yöndeki temyize konu vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”

9. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları Yargı Kararları

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 2020/1668, K. 2021/1000, T. 23.06.2021 Sayılı Kararı

- *“Milli Eğitim Bakanlığı Müsteşarlık Destek Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından ihale edilen ... ihale kayıt numaralı "2012-2013 Eğitim ve Öğretim Yılında Resmi İlköğretim Okullarında Öğrenim Gören Öğrencilere Ücretsiz Dağıtılacak 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 ve 8. Sınıf Ders Kitaplarının Satın Alınması" işi uhdesinde kalan davacı iş ortaklığı tarafından, ihale kararı ve ihale üzerine düzenlenen sözleşme için tahakkuk eden damga vergisi ödendikten sonra, değinilen verginin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi üzerine tesis edilen şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali ile damga vergisinin, ödendiği tarihten itibaren işleyecek "amme ve alacaklara" uygulanan faizi ile birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.*
- *Uyuşmazlığın çözümü; anılan işin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanun'la eklenen Ek 2. maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine bağlı bulunmaktadır. Bunun da anılan düzenlemelerin yorumlanmasını gerekli kıldığı dikkate alındığında, davada ileri sürülen hatanın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'un aradığı anlamda vergi hatası olmadığı açıktır.*
- *Bu bakımdan; vergilendirme işlemine karşı süresinde açılacak idari davada incelenebilecek iddiaların, Vergi Usul Kanunu'nun 122. ve 124. maddelerinde vergi hataları için öngörülen idari başvuru yolu izlenerek tesis ettirilen işleme karşı açılan idari davada incelenmesine olanak bulunmadığından, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.*
- *Bu durumda; Milli Eğitim Bakanlığı tarafından davacı ortaklığa ihale edilen iş nedeniyle davacıya damga vergisi istisnası tanınması ve bu hususun vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine ilişkin Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”*

9. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları Yargı Kararları

4. Hukuk Dairesi'nin 2020/1530 E., K. 2021/439, 03/02/2021 Sayılı Kararı

“Davalı vekili, davacı idarenin mahsup işlemi yaptığı vergi borçlarının zamanaşımına uğradığını, zamanaşımına uğrayan vergi borcuna mahsup işlemi yapılamayacağından davacı idareden alacaklı olduklarını belirterek davanın reddini savunmuştur. Mahkemece, davalı şirketin KDV iade alacağıının zamanaşımına uğradığı iddia edilen vergi borçlarına mahsup edilmesi işleminin vergi hatası olduğu, bu durumda davalı şirketin Vergi Usul Kanunu m.120 vd maddeleri uyarınca düzeltme başvurusunda bulunması gerektiği, bu usul izlenilmeden davalı şirketin muaccel hale gelmiş bir alacağıından söz edilemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulüne ve davacının, davalıya Bakırköy 7. İcra Müdürlüğünün 2013/10998 esas sayılı takibine konu borcunun olmadığıının tespitine karar verilmiştir.”

9. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları Yargı Kararları

Danıştay 3. Dairesi'nin E. 2019/4235, K. 2020/3672, T. 08.10.2020 Sayılı Kararı

- *“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 123. maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataları düzeltme istemine konu yapabilecekleri hükmüne yer verilmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat, Vergi Usul Kanununun Birinci Kitabı olan "Vergilendirme" adı altında ve bu Kitabın "Vergi Alacağı'nın Kalkması" başlıklı Altıncı Kısımında yer almaktadır. Ödeme, zamanaşımı ve terkine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısımın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi "Vergilendirme" kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu ile Vergi Usul Kanununun 124. maddesinde öngörülen şikayet yolu ile müracaat, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır. Haciz, kamu alacağı niteliği kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir. Yukarıda belirtilen yasa hükümlerinde sözü edilen düzeltme ve şikayet başvurusu, vergilendirme işlemleri için öngörülmüş olup, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre kamu alacağı'nın tahsili amacıyla tesis edilen ödeme emri ve haciz işleminin bu kapsamda değerlendirilmesi olanaklı değildir.”*

9. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları Yargı Kararları

Danıştay 3. Dairesi'nin E. 2017/1374, K. 2020/1508, T. 1.03.2020 Sayılı Kararı

- *“Dava açma süresi geçtikten sonra, vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemiyle Vergi Dairesine ve Maliye Bakanlığı'na yapılan düzeltme şikayet başvurularının yukarıda belirtilen niteliği karşısında, vergisi daha önce tevkif yoluyla ödenmiş olan gelirlerin diğer gelirlerle birlikte beyan edildiği, bu şekilde fazladan ve mükerrer şekilde vergi ödendiği şeklindeki davacı iddialarının vergi hatası kapsamında incelenip değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirme hatası ile ilgili 116, 117 ve 118'inci maddeleri kapsamında incelenemeyeceği gerekçesiyle davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.”*

9. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları Yargı Kararları

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E. 2019/199, K. 2019/483 T. 03.07.2019 Sayılı Kararı

- *“Aynı faturalar nedeniyle iki ayrı tarh işleminin yapıldığı sonucuna ulaşılmış ve bu husus vergi hatası olarak kabul edilmiştir. İlgili karar şu şekildedir; “Davacı tarafından ... Şirketinin düzenlediği faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimlerden çıkarılması suretiyle pişmanlıkla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden 2010 yılının Mart ila Mayıs ve Temmuz, Eylül ila Kasım dönemleri için katma değer vergisinin tahakkuk ettirilmesinden sonra, davacı hakkında aynı yıl için yapılan inceleme sonucunda, anılan mükellefin düzenlediği faturaların gerçek bir emtia teslimine dayanmadığından bahisle katma değer vergisi tarh edilerek, vergi ziyayı cezasının kesildiği hususu dikkate alındığında, aynı faturalar nedeniyle iki ayrı tarh işleminin yapıldığı sonucuna varılmıştır. İnceleme sonucunda tarh edilen katma değer vergisi açılan dava sonucunda kesinleşmiştir. Bu nedenle, pişmanlıkla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden verginin istenmesi halinde mükerrerlik ortaya çıkacak olup, bu husus, 213 Sayılı Kanun’un 117. maddesinde hesap hatası olarak belirtilen verginin mükerrer olması kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte bulunduğundan, dava konusu işlemi iptal eden ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.”*

9. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları Yargı Kararları

Danıştay 7. Dairesi'nin E. 2009/3481, K. 2010/2378 T. 24.05.2010 Sayılı Kararı

- *“Davacı adına tescilli 2.5.2007 gün ve 751 sayılı serbest dolaşıma giriş beyannamesi muhteviyatı eşyanın kıymetinin düşük beyan edildiğinden bahisle yapılan “Katma değer vergisi ek tahakkukuna vaki itirazın reddi yolundaki işlemi; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 21'inci maddesi ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun 23 ve 24'üncü maddelerini açıklayarak, olayda, davacı ile ihracatçı firma arasında imzalanan sözleşmede, ithale konu kömürün satış bedeli, belli kalori değeri üzerinden saptanmış olup, öngörülenden daha yüksek ısıda kalori elde edilmesi durumunda, davacı tarafından, satıcıya, satış bedeline ek olarak prim ödenmesinin; daha düşük ısıda kalori sağlanması halinde ise, satıcı tarafından, davacıya, bir miktar paranın ceza olarak ödenmesinin kararlaştırıldığı; buna göre, ithalattan sonra, kömürün kalori değerinin sözleşmeyle belirlenen miktarın altında veya üstünde olmasına göre uygulanacak olan prim veya ceza, eşyanın satış bedelini etkileyeceğinden, söz konusu prim miktarının eşyanın gümrük kıymetine eklenmesinin icap ettiği; ancak, katma değer vergisinin, hem gümrük müdürlüklerince, hem de vergi dairelerince tahsil edilebilen bir vergi olduğu; ithale konu kömürün gümrük vergisinin %0 bulunduğu; ayrıca, eşyanın ithalinden sonra, ihracatçı firmaya ödenen prim tutarının, kömürün Yurt içinde satılması sonucunda, alıcıdan tahsil edilerek, vergi dairesine beyan edilerek ödendiği; dolayısıyla, aynı vergi tutarının davacıdan istenilmesinin mükerrerlik oluşturduğu gerekçesiyle iptal eden Zonguldak Vergi Mahkemesinin 2.3.2009 gün ve E:2008/369; K:2009/191 sayılı kararının; davacı tarafından, eşyanın Yurda girmesinden sonra, satıcıya prim ödemesi yapıldığının kabul edildiği; ithalde alınan katma değer vergisi ile dahilde alınan katma değer vergisinin birçok yönden farklılık arz ettiği; Yurt içindeki ödemelerin, ithaldeki yükümlülüğü ortadan kaldırdığının kabul edilemeyeceği ileri sürülerek bozulması istemiyle açılan davanın” kararı.”*

9. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları Yargı Kararları

Danıştay 3. Dairesi'nin E. 2005/2364, K. 2006/942 T. 04.04.2006 Sayılı Kararı

- *“Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi 213 sayılı Kanunu’nun 117'nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğundan, yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hataların düzeltme hükümlerine göre giderilmesi şartları mevcut olup, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağına ilişkin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen ek 11'inci maddesine dayanılarak davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu” şeklinde hükme bağlanmıştır.*

Danıştay 7.Dairesi'nin E. 2001/2149, K. 2004/1473 T. 27.05.2004 Sayılı Kararı

- *“Matrah hataları, verginin miktarında hatalar ve verginin mükerrerliği şeklinde görülen hesap hataları genellikle kolaylıkla görülen basit hatalardan kaynaklanmaktadır. Bir hatanın hesap hatası olarak değerlendirilebilmesi için bu hatanın VUK’nda açık bir şekilde hesap hataları içerisinde yer alması gereklidir. Bu çerçevede doğrultusunda hesap hatalarının kanunda sayılanlardan ibaret olduğuna ilişkin gösterilebilir.”*

10. Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları ile İlgili Özelge

“İlk iktisabı yapılan taşıtın, kayıt ve tescilden sonra ve ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre dolmadan Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri uyarınca ayıplı mal kapsamında olduğu gerekçesiyle söz konusu Kanun hükümleri doğrultusunda ve mezkur Tebliğin (IV/F/2.1.2.1) bölümünde öngörülen usul ve esaslara uyulmak kaydıyla mükellefe iade edilmesi, Kanunun (15/2-a) maddesi uygulamasında, taşıtın istisnadan yararlanamayanlara satışı veya devri olarak değerlendirilmediğinden, bu iade işleminde ÖTV yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Ancak bu durumda, taşıtın mükellefe iade işleminin, taşıta ait kayıt ve tescil kayıtlarının terkin/iptal edilmesi suretiyle yapılması gerekmektedir. Öte yandan, taşıtın mükellefe iadesinin mezkur Tebliğin (IV/F/2.1.2.1) bölümünde öngörülen usul ve esaslar dahilinde yapılmaması halinde Kanunun (15/2-a) maddesi kapsamında taşıtı devralan mükellef tarafından taşıta ait ÖTV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Taşıtın Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri uyarınca ayıplı mal kapsamında, mezkur Tebliğin (IV/F/2.1.2.1) bölümünde öngörülen usul ve esaslar dahilinde iade edilmesi halinde, beş yıllık süre şartı aranmaksızın yeni bir taşıtın ilk iktisabında da bahse konu istisna uygulamasından yararlanılması mümkündür. Bu durumda, beş yıllık süre, yeni alınan taşıtın ilk iktisabı tarihinden itibaren başlamaktadır. Öte yandan, 5/12/2017 tarih ve 30261 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanunun 72 nci maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) ve (c) alt bentlerinde yapılan değişiklik uyarınca, malul veya engellilerce 87.03 tarife pozisyonunda yer alan, motor silindir hacmine bakılmaksızın, hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dâhil bedeli 200.000 TL ve altında olan binek otomobil, panelvan, pick-up, arazi taşıtı, ATV, jeep, steysin vagon, vb. taşıtların istisna kapsamında ilk iktisabı mümkündür. Bu itibarla, 87.03 tarife pozisyonunda yer alıp özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşan taşıtların 1/1/2018 tarihinden itibaren 4760 sayılı Kanunun (7/2) maddesinde düzenlenen istisna kapsamında ilk iktisabı mümkün bulunmamakla birlikte, 2017 yılında iktisap ettiğiniz taşıtı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri uyarınca "ayıplı mal" kapsamında değiştirecek olmanız nedeniyle, satıcıya ek ödeme yapmamanız ve iade ettiğiniz taşıtla tamamen aynı niteliklere (marka, model, motor silindir hacmi, konfor özellikleri, vb.) sahip taşıt almanız kaydıyla eski taşıtın yerine ilk iktisap edeceğiniz yeni taşıt için söz konusu tutar sınırlamasının uygulanmaması mümkündür. Diğer taraftan, ÖTV mükellefince "ayıplı mal" kapsamında iade edeceğiniz taşıtla ilgili düzeltme işlemlerinin anılan Tebliğin (IV/F/2.1.2.1) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılması ve ilk iktisap edeceğiniz yeni taşıtla ilgili olarak istisnaya ilişkin ilgili belgelerin yanı sıra, iadenin Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre yapıldığına dair ispat edici belgenin de vergi dairesine verilmesi gerektiği tabiidir ([İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün B.07.1.GİB.4.34.17.01-135-1089346 Sayılı ve 03.12.2018 Tarihli Özelgesi](#)).”

10. Sonuç

- Vergi hatası, vergi kanunlarının karmaşık olmasıyla ve uygulama esnasında ortaya çıkan yorum farklılıklarının ifadesi olan hukuk uyuşmazlığından farklı değerlendirilmektedir. Düzeltilebilecek vergi hataları haricinde kalanlar da vergi hatası olarak adlandırılrsa da çözümü idari yollarla olmayıp yargı yoluyla sonuçlanmaktadır. İdari aşamada çözümü bulunan hatalar, mükellefin aleyhine olabileceği gibi idare aleyhine de yapılmış olabilmektedir.
- Türk vergi sistemi uygulamasında vergi hatalarının düzeltilmesi olayına pek rastlanmamaktadır. Çünkü, vergi hataları için şartlar oluştuğu takdirde mükelleflerce uzlaşmanın daha kolay ve basit bir yol olarak görüldüğünden ve buna bağlı olarak vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun nispeten yorucu ve karmaşık olması bu durumun başlıca nedenleri arasında yer almaktadır.



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.